

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1. Kajian Pustaka

2.1.1. Auditing

2.1.1.1. Pengertian Auditing

Auditing menurut Alvin A. Arens, Mark S. Beasley dan Randal J. Elder (2012:4) adalah sebagai berikut:

“Auditing is the accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on the degree of correspondence between the information and established criteria. Auditing should be done by a competent, independent person”.

Artinya *auditing* adalah pengumpulan dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan tingkat atau derajat kesesuaian antara informasi tersebut dan kriteria yang telah ditetapkan. Auditing harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen.

Menurut Sukrisno Agoes (2012:4), dalam “*Auditing* (Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan oleh Akuntan Publik)” pengertian auditing adalah sebagai berikut:

“Suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut”.

Menurut *American Accounting Association* (AAA) dalam Rick S.Hayes dan Arnold Schilder (2012:2) :

“Auditing is a systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence regarding assertions about economic actions and events to ascertain the degree of correspondence between those assertions and established criteria and communicating the results to interested users”.

Artinya auditing merupakan suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif yang berhubungan dengan asersi-aseri mengenai tindakan-tindakan dan peristiwa-peristiwa ekonomi untuk mengetahui tingkat kesesuaian antara asersi-aseri tersebut dengan kriteria-kriteria yang ditetapkan, serta mengkomunikasikan hasilnya kepada para pengguna informasi.

Menurut Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati (2010:1):

“Auditing merupakan suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai informasi tingkat kesesuaian antara tindakan atau peristiwa ekonomi dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta melaporkan hasilnya pada pihak yang membutuhkan, dimana auditing harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen”.

Sedangkan menurut Mulyadi (2011:9) pengertian Auditing adalah:

“Auditing adalah suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan”.

Berdasarkan definisi-definisi auditing diatas dapat disimpulkan beberapa hal penting terkait dengan auditing, dimana yang diaudit atau diperiksa adalah laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen beserta catatan-catatan

pembukuannya. Pemeriksaan dilakukan secara kritis dan sistematis untuk memperoleh serta mengevaluasi bukti secara objektif mengenai asersi-aseri kegiatan dan peristiwa ekonomi. Pemeriksaan dilakukan oleh pihak yang profesional, berkompeten, dan independen yaitu akuntan publik. Hasil dari pemeriksaan tersebut dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang diperiksa agar dapat memberikan informasi yang dapat dimanfaatkan oleh para pemakai laporan keuangan.

2.1.1.2. Jenis-Jenis Audit

Menurut Sukrisno Agoes (2012:4), dalam “*Auditing* (Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan oleh Akuntan Publik)” jenis audit dapat ditinjau dari luasnya pemeriksaan dan jenis pemeriksaannya. Maka dari pernyataan tersebut dapat diuraikan sebagai berikut:

1. Jenis Audit Ditinjau dari Luasnya Pemeriksaan:

a. Pemeriksaan Umum (*General Audit*)

Suatu pemeriksaan umum atas laporan keuangan yang dilakukan oleh KAP independen dengan tujuan untuk bisa memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan. Pemeriksaan tersebut harus dilakukan sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik atau ISA atau Panduan Audit Entitas Bisnis Kecil dan memperhatikan Kode Etik Akuntan Indonesia, Kode Etik Profesi Akuntan Publik serta Standar Pengendalian Mutu.

b. Pemeriksaan Khusus (*Special Audit*)

Suatu pemeriksaan terbatas (sesuai dengan permintaan *auditee*) yang dilakukan oleh KAP yang independen, dan pada akhir pemeriksaannya auditor tidak perlu memberikan pendapat terhadap kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan. Pendapat yang diberikan terbatas pada pos atau masalah tertentu yang diperiksa, karena prosedur audit yang dilakukan juga terbatas.

2. Jenis Audit Ditinjau dari Jenis Pemeriksaan:

a. Manajemen Audit (*Operational Audit*)

Suatu pemeriksaan terhadap kegiatan operasi suatu perusahaan, termasuk kebijakan akuntansi dan kebijakan operasional yang telah ditentukan oleh manajemen, untuk mengetahui apakah kegiatan operasi tersebut sudah dilakukan secara efektif, efisien dan ekonomis.

b. Pemeriksaan Ketaatan (*Compliance Audit*)

Pemeriksaan yang dilakukan untuk mengetahui apakah perusahaan sudah menaati peraturan-peraturan dan kebijakan-kebijakan yang berlaku, baik yang ditetapkan oleh pihak intern perusahaan (manajemen, dewan komisaris) maupun pihak eksternal (Pemerintah, Bapepam LK, Bank Indonesia, Direktorat Jenderal Pajak, dan lain-lain). Pemeriksaan bisa dilakukan baik oleh KAP maupun Bagian Internal Audit.

c. Pemeriksaan Intern (*Internal Audit*)

Pemeriksaan yang dilakukan oleh bagian *internal audit* perusahaan, baik terhadap laporan keuangan dan catatan akuntansi perusahaan, maupun ketaatan terhadap kebijakan manajemen yang telah ditentukan

d. *Computer Audit*

Pemeriksaan oleh KAP terhadap perusahaan yang memproses data akuntansinya dengan menggunakan *Electronic Data Processing* (EDP) *System*.

2.1.1.3. Tahapan Audit Laporan Keuangan

Menurut Soekrisno Agoes (2012:9) Tahapan-tahapan audit (pemeriksaan umum oleh akuntan publik atas laporan keuangan perusahaan) dapat dijelaskan sebagai berikut:

- “a. Kantor Akuntan Publik (KAP) dihubungi oleh calon pelanggan (klien) yang membutuhkan jasa audit.
- b. KAP membuat janji untuk bertemu dengan calon klien untuk membicarakan:
 1. Alasan perusahaan untuk mengaudit laporan keuangannya (apakah untuk kepentingan pemegang saham dan direksi, pihak bank/kreditor, Bapepam-LK, Kantor Pelayanan Pajak, dan lain-lain).
 2. Apakah sebelumnya perusahaan pernah diaudit KAP lain.
 3. Apa jenis usaha perusahaan dan gambaran umum mengenai perusahaan tersebut.
 4. Apakah data akuntansi perusahaan diproses secara manual atau dengan bantuan komputer.
 5. Apakah sistem penyimpanan bukti-bukti pembukuan cukup rapih.
- c. KAP mengajukan surat penawaran (audit proposal yang antara lain berisi: jenis jasa yang diberikan, dan lain-lain. Jika perusahaan menyetujui, audit proposal tersebut akan menjadi *Engagement Letter* (Surat Penugasan/Perjanjian Kerja).

- d. KAP melakukan audit *field work* (pemeriksaan lapangan) dikantor klien. Setelah audit *field work* selesai KAP memberikan draft audit report kepada klien, sebagai bahan untuk diskusi. Setelah draft report disetujui klien, KAP akan menyerahkan final audit report, namun sebelumnya KAP harus meminta Surat Pernyataan Langganan (*Client Representation Letter*) dari klien yang tanggalnya sama dengan tanggal audit report dan tanggal selesainya audit field work.
- e. Selain audit report, KAP juga diharapkan memberikan *Management Letter* yang isinya memberitahukan kepada manajemen mengenai kelemahan pengendalian intern perusahaan dan saran-saran perbaikannya”.

Tahapan audit merupakan urutan yang harus dilalui dalam audit. Tahapan tersebut membantu auditor mengenali klien dan memastikan bahwa pelaksanaan audit telah dilakukan sesuai rencana dan tidak melanggar standar auditing sekaligus menjadi alat pengendalian. Auditor akan sangat beresiko apabila tidak melakukan tahapan audit secara baik.

2.1.1.4 Pengertian Auditor

Definisi Auditor menurut Mulyadi (2011:1) adalah sebagai berikut:

“Auditor adalah akuntan publik yang memberikan jasa audit kepada auditan untuk memeriksa laporan keuangan agar bebas dari salah saji”.

Sedangkan menurut Alvin A. Arens, Mark S. Beasley dan Randal J. Elder (2012:4) dalam Herman Wibowo definisi auditor adalah sebagai berikut:

“Auditor adalah pengumpulan dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi itu dan kriteria yang telah ditetapkan. Auditing harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen”.

Dalam Standar Profesional Akuntan Publik (2011:120) dijelaskan bahwa:

“01 Standar umum pertama berbunyi:

Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor”.

2.1.1.5. Jenis-Jenis Auditor

Menurut Alvin A. Arens, Mark S. Beasley dan Randal J. Elder dialih bahasakan oleh Amir A. Jusuf (2012:19) auditor yang paling umum terdiri dari empat jenis yaitu:

1. Auditor independen (akuntan publik)
2. Auditor badan akuntabilitas pemerintah
3. Auditor pajak (*internal revenue*)
4. Auditor internal (*internal auditor*)

Adapun penjelasan dari jenis-jenis auditor menurut Arens *et.al* tersebut adalah sebagai berikut

1. Auditor Independen (Akuntan Publik)

Auditor independen berasal dari Kantor Akuntan Publik (KAP) bertanggung jawab mengaudit laporan keuangan historis yang dipublikasikan oleh perusahaan. Oleh karena luasnya penggunaan laporan keuangan yang telah diaudit dalam perekonomian Indonesia, serta keakraban para pelaku bisnis dan pemakai lainnya. Sudah lazim digunakan istilah auditor dan kantor akuntan publik dengan pengertian yang sama meskipun ada beberapa jenis auditor. KAP sering kali

disebut auditor eksternal atau auditor independen untuk membedakannya dengan auditor internal.

2. Auditor Pemerintah

Auditor pemerintah merupakan auditor yang berasal dari lembaga pemeriksa pemerintah. Di Indonesia, lembaga yang bertanggung jawab secara fungsional atas pengawasan terhadap kekayaan dan keuangan Negara adalah Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai lembaga tertinggi. Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), dan Inspektorat Jenderal (Itjen) yang ada pada departemen-departemen pemerintah. BPK mengaudit sebagian besar informasi keuangan yang dibuat oleh berbagai macam badan pemerintah baik pusat maupun daerah sebelum diserahkan kepada DPR. BPKP mengevaluasi efisiensi dan efektivitas operasional berbagai program pemerintah. Sedangkan Itjen melaksanakan pengawasan terhadap pelaksanaan tugas di lingkungan departemen atau kementriannya.

3. Auditor Pajak (*internal revenue*)

Auditor pajak berasal dari Direktorat Jenderal (Ditjen) Pajak bertanggung jawab untuk memberlakukan peraturan pajak. Salah satu tanggung jawab utama Ditjen Pajak adalah mengaudit Surat Pemberitahuan (SPT) wajib pajak untuk menentukan apakah SPT itu sudah mematuhi peraturan pajak yang berlaku. Audit ini murni audit

ketaatan. Auditor yang melakukan pemeriksaan ini disebut auditor pajak atau *internal revenue* (penerimaan negara).

4. Auditor Internal (*Internal Auditor*)

Auditor internal dipekerjakan oleh perusahaan untuk melakukan audit bagi manajemen. Tanggung jawab auditor internal sangat beragam, tergantung pada yang mempekerjakan mereka. Akan tetapi, auditor internal tidak dapat sepenuhnya independen dari entitas tersebut selama masih ada hubungan antara pemberi kerja-karyawan. Para pemakai dari luar entitas mungkin tidak ingin mengandalkan informasi yang hanya diverifikasi oleh auditor internal karena tidak adanya independensi. Ketiadaan independensi ini merupakan perbedaan utama antara auditor internal dan KAP.

2.1.1.6. Standar Audit

Menurut PSA. 01 (SA Seksi 150), standar *auditing* berbeda dengan prosedur *auditing*. “Prosedur” berkaitan dengan tindakan yang harus dilaksanakan, sedangkan “standar” berkenaan dengan kriteria atau ukuran mutu kinerja tindakan tersebut dan berkaitan dengan tujuan yang hendak dicapai melalui penggunaan prosedur tersebut. Standar auditing, yang berbeda dengan prosedur auditing, berkaitan dengan tidak hanya kualitas profesional auditor namun juga berkaitan dengan pertimbangan yang digunakan dalam pelaksanaan auditnya dan dalam laporannya (Sukrisno Agoes (2012:30)).

Standar auditing menurut Standar Profesional Akuntan Publik (2011:150:2) adalah:

“1. Standar Umum.

- a. Audit harus dilaksanakan oleh seseorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.
- b. Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.
- c. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan pelaporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.

2. Standar Pekerjaan Lapangan.

- a. Pekerjaan harus direncanakan dengan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.
- b. Pemahaman yang memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
- c. Bahan bukti kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.

3. Standar Pelaporan.

- a. Laporan audit harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan di Indonesia.
- b. Laporan audit harus menunjukkan atau menyatakan, jika ada, ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.
- c. Pengungkapan informasi dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan audit.
- d. Laporan audit harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat keseluruhan tidak dapat diberikan maka harus dinyatakan. Dalam semua hal yang nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, maka laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh auditor”.

Penjabaran standar umum menurut Soekrisno Agoes (2012:32) adalah:

“Standar umum bersifat pribadi dan berkaitan dengan persyaratan auditor dan mutu pekerjaannya, dan berbeda dengan standar yang berkaitan dengan pelaksanaan pekerjaan lapangan dan pelaporan. Standar pribadi atau standar umum ini berlaku sama dalam bidang pelaksanaan pekerjaan lapangan”.

Soekrisno Agoes (2012:37) mengenai standar pekerjaan lapangan menyatakan bahwa:

“Standar pekerjaan lapangan berkaitan dengan pelaksanaan pemeriksaan akuntan di lapangan (*audit field work*), mulai dari perencanaan audit, dan supervisi, pemahaman dan evaluasi pengendalian intern, pengumpulan bukti-bukti audit melalui *compliance test*, *substantive test*, *analytical review*, sampai selsainya *audit field work*”.

Standar memberikan panduan rinci bagi auditor dalam memberikan jasa audit atas laporan keuangan pada masyarakat dan memberikan acuan bagi auditor dalam menghadapi perkembangan dan kebutuhan jasa *auditing* oleh masyarakat. Oleh karena itu auditor harus taat terhadap standar profesi tersebut selama bertugas.

2.1.1.7. Tujuan Audit

Tujuan audit dapat bersifat umum, bisa juga khusus. Tujuan audit mengupayakan tercapainya semua penugasan yang dituntut oleh lingkup audit yang diberikan manajemen dan dewan komisaris ke kepala bagian audit. Misalnya, auditor mungkin dibatasi hanya untuk menentukan keandalan dan keuangan. Dalam hal ini tujuan umum audit diarahkan untuk menentukan keandalan dan integritas informasi keuangan; ketaatan dengan kebijakan, rencana, prosedur, hukum, regulasi, dan pengamanan Aset. Mulyadi (2011) menjelaskan tujuan audit yang bersifat umum dan khusus:

A. Tujuan Audit Umum

Pada dasarnya tujuan audit umum adalah untuk menyatakan pendapat atas kewajaran dalam semua hal yang material, posisi keuangan dan hasil usaha serta arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Untuk mencapai tujuan ini, auditor perlu menghimpun bukti kompeten yang cukup. Untuk menghimpun bukti kompeten yang cukup, auditor perlu mengidentifikasikan dan menyusun sejumlah tujuan audit spesifik untuk setiap akun laporan keuangan. Dengan melihat tujuan audit spesifik tersebut, auditor akan dapat mengidentifikasikan bukti apa yang dapat dihimpun, dan bagaimana cara menghimpun bukti tersebut.

B. Tujuan Audit Khusus

Tujuan audit khusus lebih diarahkan untuk pengujian terhadap pos-pos yang terdapat dalam laporan keuangan yang merupakan asersi manajemen.

2.1.2. *Due Professional Care*

2.1.2.1. Pengertian *Due Professional Care*

Due Professional Care memiliki arti Kemahiran profesional yang cermat dan seksama. Auditor harus menggunakan keahlian profesionalnya dengan cermat dan seksama (*due professional care*) dan secara hati-hati (*prudent*) dalam setiap penugasan. *Due professional care* dapat diterapkan dalam pertimbangan

profesional (*professional judgment*), meskipun dapat saja terjadi penarikan kesimpulan yang tidak tepat ketika audit sudah dilakukan dengan seksama.

Menurut Pernyataan Standar Auditing (SPAP, 2011:150.1) *due professional care* adalah:

“Kecermatan dan keseksamaan dalam penggunaan kemahiran profesional menuntut auditor untuk melaksanakan skeptisisme profesional, yaitu suatu sikap auditor yang berpikir kritis terhadap bukti audit dengan selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi terhadap bukti audit tersebut. Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama memungkinkan auditor untuk memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan maupun kecurangan.”

Menurut Siti Kurnia dan Ely Suhayati (2010:42) pengertian *Due Professional Care* yaitu :

“Penggunaan Kemahiran profesional dengan cermat dan seksama menekankan tanggungjawab setiap profesional yang bekerja dalam organisasi auditor independen untuk mengamati standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan.”

Sukrisno Agoes (2012:22) menyampaikan bahwa kemahiran profesional harus digunakan secara cermat dan seksama umumnya, kewaspadaan bernuansa kecurigaan profesional yang sehat (skeptisisme) khususnya selalu mempertimbangkan kemungkinan pelanggaran hukum dan kecurangan dalam pelaporan laporan keuangan. Tujuan skeptisisme adalah untuk membuktikan bahwa bukti audit yang diberikan klien bebas dari kecurangan dan memang benar-benar obyektif, sehingga keyakinan yang memadai diperoleh atas bukti audit tersebut.

Kecermatan dan keseksamaan auditor yang jujur dituntut agar aktivitas audit dan perilaku profesional tidak berdampak merugikan orang lain. *Due*

Professional Care menjadi hal yang penting yang harus diterapkan oleh setiap akuntan publik dalam melaksanakan pekerjaan profesionalnya agar tercapai kualitas audit yang memadai.

Menurut *The Professional Ethics Executive Committee (PEEC) American Institute of CPAs (AICPA)* dalam Buku *Auditing & Assurance Service*, Timothy J. Louwers et al (2013:596) menyatakan:

“a member should Observe the profession's technical and ethical standards, strive continually to improve competence and quality of service, and discharge professional responsibility to the best of the member 's ability.”

Yang artinya: “ anggota (akuntan publik) harus amati standar teknis dan etika profesi , berusaha terus untuk meningkatkan kompetensi dan kualitas layanan, dan melaksanakan tanggung jawab profesional untuk yang terbaik dari kemampuan anggota.”

Dari pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa *due professional care* merupakan kecermatan dan keseksamaan seorang auditor dalam melakukan proses audit. Auditor yang cermat akan lebih mudah dan cepat dalam mengungkap berbagai macam *fraud* dalam penyajian laporan keuangan. Auditor yang cermat adalah auditor yang seksama, teliti dan berhati-hati dalam setiap pemeriksaan laporan keuangan.

2.1.2.2. Aspek-Aspek *Due Professional Care*

Dalam peraturan Badan Pemeriksaan Keuangan Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan dinyatakan bahwa dalam pelaksanaan pemeriksaan serta penyusunan laporan hasil pemeriksaan, pemeriksaan harus memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk

melaksanakan tugas pemeriksaan. Pemeriksaan harus mempunyai kecakapan profesionalnya dengan cermat dan seksama (*due professional care*) dan secara hati-hati (*prudent*) dalam setiap penugasan.

Pengukuran *due professional care* dapat dilakukan melalui dua aspek yaitu skeptisme profesional dan keyakinan memadai (SPAP, 2011:230.1), diantaranya:

1. Skeptisme Profesional

Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley dialih bahasakan oleh Amir A. Jusuf (2012:186) menyebutkan bahwa skeptisisme profesional adalah sikap yang penuh dengan keingintahuan serta penilaian kritis atas bukti audit. Auditor tidak boleh mengasumsikan bahwa manajemen bersikap tidak jujur, tetapi kemungkinan mereka bersikap tidak jujur harus tetap dipertimbangkan. Pada saat yang sama, auditor tidak boleh mengasumsikan bahwa manajemen tidak diragukan lagi kejujurannya.

Auditor menggunakan pengetahuan, keterampilan, dan kemampuan yang dituntut oleh profesi akuntan publik untuk melaksanakan dengan cermat dan seksama, dengan maksud baik dan integritas, pengumpulan dan penilaian bukti audit secara objektif (SPAP. 2011:230.2). Oleh karena itu, skeptisisme profesional merupakan sikap mutlak yang harus dimiliki auditor.

Indikator untuk mengukur skeptisisme profesional auditor berdasarkan penjelasan diatas adalah sebagai berikut:

- a. Adanya penilaian yang kritis, tidak menerima begitu saja;

- b. Berpikir terus-menerus, bertanya dan mempertanyakan;
- c. Membuktikan kesahihan dari bukti audit yang diperoleh;
- d. Waspada terhadap bukti audit yang kontradiktif; dan
- e. Mempertanyakan keandalan dokumen dan jawaban atas pertanyaan serta informasi lain.

Maka dapat disimpulkan bahwa skeptisisme profesional merupakan salah satu sikap yang mutlak harus dimiliki auditor terutama dalam hal penggunaan prinsip *due professional care*.

2. Keyakinan yang memadai

Dalam peraturan Badan Pemeriksaan Keuangan Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan dinyatakan bahwa dalam pelaksanaan pemeriksaan serta penyusunan laporan hasil pemeriksaan, pemeriksaan harus memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk melaksanakan tugas pemeriksaan. Untuk memperoleh keyakinan memadai auditor menggunakan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama agar laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan maupun kecurangan (SPAP, 2011:150.1).

Laporan auditor yang berisi tentang pendapat auditor atas laporan keuangan didasarkan pada konsep atas laporan keuangan pemerolehan keyakinan yang memadai.

Indikator untuk mengukur keyakinan memadai auditor diantaranya sebagai berikut:

- a. Auditor bertanggungjawab untuk merencanakan dan melaksanakan audit guna memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan terbebas dari salah saji yang material sehingga dapat dipercaya.
- b. Suatu audit tidak memberikan jaminan atas akurasi laporan keuangan. Karena, pelaksanaan audit hanya berdasarkan pada fakta-fakta yang diperoleh dari hasil pengujian-pengujian atas laporan keuangan. Maka seorang auditor harus berkompeten dalam mengaudit agar menghasilkan keyakinan yang memadai.
- c. Auditor menggunakan sikap kehati-hatian dalam pengumpulan, dan penilaian bukti-bukti audit secara objektif.

Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama memungkinkan auditor untuk memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan maupun kecurangan.

Due professional care dilakukan pada berbagai aspek audit, diantaranya:

- a. Formula tujuan audit;
- b. Penentuan ruang lingkup audit, termasuk evaluasi risiko audit;
- c. Pemilihan pengujian dan hasilnya;
- d. Pemilihan jenis dan tingkat sumber daya yang tersedia untuk mencapai tujuan audit;

- e. Penetapan signifikan tidaknya risiko yang diidentifikasi dalam audit dan efek/dampaknya;
- f. Pengumpulan bukti audit;
- g. Penentuan kompetensi, integritas dan kesimpulan yang diambil pihak lain yang berkaitan dengan penugasan audit.

2.1.3. Akuntabilitas

2.1.3.1. Definisi Akuntabilitas

Kantor akuntan publik dituntut untuk lebih akuntabel dalam menyelesaikan pekerjaan auditnya. Tanpa adanya prinsip akuntabilitas maka kesimpulan yang dibuat tidak dapat memberikan masukan bagi pihak-pihak yang berkepentingan mengenai laporan keuangan perusahaan/instansi berdasarkan hasil audit yang telah dilakukan.

Pengertian akuntabilitas secara umum menurut Mardiasmo (2006:3)

adalah sebagai berikut :

“Akuntabilitas merupakan sebagai bentuk kewajiban mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai hasil yang telah ditetapkan sebelumnya, melalui suatu media pertanggungjawaban yang dilaksanakan secara periodik.”

Menurut Tetclock (1987) dalam Mardisar. D dan R. Nelly Sari (2007)

mendefinisikan akuntabilitas sebagai berikut:

“Akuntabilitas merupakan bentuk dorongan psikologi yang membuat seseorang berusaha mempertanggungjawabkan semua tindakan dan keputusan yang diambil kepada lingkungannya. Akuntabilitas dapat meningkatkan kualitas hasil kerja auditor jika pengetahuan audit yang dimiliki tinggi.

Akuntabilitas auditor merupakan kewajiban untuk menjawab dan menjelaskan kinerja dari tindakan seseorang atau badan kepada pihak-pihak yang memiliki hak untuk meminta jawaban atau keterangan dari orang atau badan yang telah diberikan wewenang untuk mengelola sumber daya tertentu. Dalam konteks ini, pengertian akuntabilitas dilihat dari sudut pandang pengendalian dan tolok ukur pengukuran kinerja (Ainia dan Prayudiawan, 2011).

Sedangkan menurut Supardi dan Mutakin (2008) menyatakan bahwa rasa tanggung jawab atau akuntabilitas merupakan suatu keadaan yang dirasakan oleh auditor bahwa pekerjaan yang dilakukan telah sesuai dengan prosedur dan standar akuntan publik sehingga dapat dipertanggungjawabkan mengenai kesimpulan yang dibuat untuk pihak-pihak yang berkepentingan baik langsung maupun tidak langsung. Akuntabilitas yang dimiliki auditor dapat meningkatkan proses kognitif auditor dalam mengambil keputusan.

Berdasarkan definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa Akuntabilitas adalah keadaan dimana seseorang mempertanggungjawabkan segala tindakan yang dilakukan. Auditor bertanggungjawab terhadap hasil penilaian bukti-bukti audit yang diberikan klien, sehingga hasil dari penilaian tersebut dapat dijadikan dasar pengambilan keputusan oleh klien. Jika auditor memiliki akuntabilitas yang tinggi, maka hasil audit akan berkualitas.

2.1.3.2. Bentuk-bentuk Akuntabilitas

2.1.3.2.1 Akuntabilitas Publik

Menurut Mardiasmo (2006:21) akuntabilitas publik terdiri atas dua macam, yaitu:

“1. Akuntabilitas vertikal (*vertical accountability*)

Akuntabilitas vertikal adalah pertanggungjawaban atas kegiatan kepada pihak-pihak yang lebih tinggi kedudukannya.

2. Akuntabilitas Horizontal (*horizontal accountability*)

Akuntabilitas horizontal merupakan pertanggungjawaban kepada masyarakat”.

Tuntutan akuntabilitas publik mengharuskan lembaga-lembaga sektor publik untuk lebih menekankan pada pertanggungjawaban horizontal (*horizontal accountability*) bukan hanya pertanggungjawaban vertikal (*vertical accountability*).

2.1.3.2.2 Akuntabilitas Auditor

Akuntabilitas merupakan suatu tanggung jawab yang harus dilaksanakan oleh seorang auditor. Peran dan tanggung jawab diatur dalam Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP) (2011:305-306) yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) ataupun Statement on Auditing Standards (SAS) yang dikeluarkan oleh Auditing Standards Boards (ASB). Peran dan tanggung jawab auditor adalah sebagai berikut:

1. Tanggung jawab mendeteksi dan melaporkan kecurangan (fraud), kekeliruan dan ketidakberesan.

Dalam SPAP (seksi 316) pendeteksian terhadap kekeliruan dan ketidakberesan dapat berupa kekeliruan dan pengumpulan dan pengolahan data akuntansi, kesalahan estimasi akuntansi, kesalahan penafsiran prinsip akuntansi tentang jumlah, klasifikasi dan cara penyajian, penyajian laporan keuangan yang menyesatkan serta penyalahgunaan aktiva.

2. Tanggung jawab sikap independensi dan menghindari konflik.

SPAP (Seksi 220) harus bersikap jujur, bebas dari kewajiban klien dan tidak mempunyai kepentingan dengan klien baik terhadap manajemen maupun pemilik.

3. Tanggung jawab mengkomunikasikan informasi yang berguna tentang sifat dan hasil proses audit.

SPAP (Seksi 341) menyatakan bahwa hasil evaluasi yang dilakukan mengindikasikan adanya ancaman terhadap kelangsungan hidup perusahaan, auditor wajib mengevaluasi rencana manajemen untuk memperbaiki kondisi tersebut. Bila ternyata tidak memuaskan, auditor boleh tidak memberikan pendapat dan perlu diungkapkan.

4. Tanggung jawab menemukan tindakan melanggar hukum dari klien.

SPAP (Seksi 317) memberikan arti penting tentang pelanggaran terhadap hukum atau perundang-undangan oleh satuan usaha yang laporan keuangannya diaudit. Penentuan pelanggaran tersebut bukan kompetensi auditor tetapi hasil penilaian ahli hukum. Indikasinya adalah pengaruh langsung yang material terhadap laporan keuangan sehingga auditor

melakukan prosedur audit yang dirancang khusus agar diperoleh keyakinan memadai apakah pelanggaran hukum telah dilakukan.

2.1.3.3. Dimensi Akuntabilitas

Tanggung jawab auditor terletak pada menemukan salah saji baik yang disebabkan karena kekeliruan atau kecurangan dan memberikan pendapat atas bukti audit yang diberikan klien. Tidak hanya bertanggung jawab pada klien, tapi auditor juga memiliki tanggung jawab terhadap profesinya. Auditor harus mematuhi standar profesi yang ditetapkan agar dapat melaksanakan tugasnya dengan baik. Menurut SPAP (2011:110.3) auditor independen juga bertanggung jawab terhadap profesinya, tanggung jawab untuk mematuhi standar yang diterima oleh para praktisi rekan seprofesinya. Akuntabilitas dapat diartikan sebagai kewajiban mempertanggung-jawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya melalui suatu media pertanggung-jawaban yang dilaksanakan secara periodik (Stanbury, 2003).

Aspek-aspek yang mendukung timbulnya prinsip akuntabilitas menurut Robbins (2008) dalam Elisha dan Icuk (2010) dapat dilihat dari motivasi, pengabdian pada profesi, dan kewajiban sosial. Berikut penjelasannya yaitu:

1. Motivasi

Motivasi adalah dorongan pada diri seseorang yang menimbulkan suatu keinginan untuk melakukan suatu tindakan atau tingkah laku untuk

mencapai tujuan. Auditor yang berkualitas memiliki motivasi yang tinggi. Dengan motivasi yang tinggi, seorang auditor akan melaksanakan tugasnya dengan penuh tanggung jawab sehingga menghasilkan hasil audit yang berkualitas.

Menurut definisi tersebut dapat dikemukakan bahwa indikator motivasi diantaranya: keadaan yang mendorong tingkah laku (*motivating states*) berupa kebutuhan disertai dorongan naluri dari auditor untuk melakukan tugas dan kewajibannya, tingkah laku yang di dorong oleh keadaan tersebut (*motivated behavior*), serta tujuan dari pada tingkah laku tersebut (*goals or ends of such behavior*).

2. Pengabdian pada profesi

Pengabdian pada profesi seorang auditor merupakan dedikasi auditor terhadap pekerjaannya yang dilakukan secara profesional dan total dengan menggunakan pengetahuan dan keahlian yang dimiliki. Profesional dan totalitas pekerjaan tidak memprioritaskan materi. Menurut Robbins (2008) dalam Elisha dan Iruk (2010), pengabdian kepada profesi merupakan suatu komitmen yang terbentuk dari dalam diri seseorang profesional, tanpa paksaan dari siapapun, dan secara sadar bertanggung jawab terhadap profesinya.

Berdasarkan penjelasan tersebut, indikator Pengabdian pada profesi diantaranya:

- a. Adanya bentuk dedikasi dan komitmen terhadap pekerjaan/profesinya;
- b. Memiliki kemampuan serta keahlian;
- c. Bersikap profesionalisme dalam menjalankan tugas dan tanggungjawab sebagai auditor.

3. Kewajiban Sosial

Kewajiban sosial merupakan suatu bentuk rasa tanggung jawab untuk melakukan pekerjaan dengan sebaik-baiknya, di mana akan memberikan kontribusi dan dampak positif bagi masyarakat dan profesinya.

Dari definisi tersebut didapatkan indikator kewajiban sosial bagi auditor yaitu:

- a. Memiliki pandangan akan pentingnya profesi yang dijalankan;
- b. Melaksanakan pekerjaan audit sesuai Standar Profesi Akuntan Publik;
- c. Menyajikan hasil audit yang bermanfaat untuk klien dan masyarakat sesuai Standar Profesi Akuntan Publik.

2.1.4. Kualitas Audit

2.1.4.1 Pengertian Kualitas Audit

Audit merupakan suatu proses untuk mengurangi ketidakselarasan informasi yang terdapat antara manajer dan para pemegang saham dengan menggunakan pihak luar untuk memberikan pengesahan terhadap laporan keuangan. Para pengguna laporan keuangan terutama para pemegang saham akan mengambil keputusan berdasarkan pada laporan yang telah dibuat oleh auditor mengenai pengesahan laporan keuangan suatu perusahaan. Oleh karena itu, kualitas audit merupakan hal penting harus dipertahankan oleh para auditor dalam proses pengauditan.

AAA Financial Accounting Standard Committee dalam Christiawan (2000) menyatakan bahwa:

“Kualitas audit ditentukan oleh 2 hal, yaitu kompetensi (keahlian) dan independensi, kedua hal tersebut berpengaruh langsung terhadap kualitas dan secara potensial saling mempengaruhi. Lebih lanjut, persepsi pengguna laporan keuangan atas kualitas audit merupakan fungsi dari persepsi atas independensi dan keahlian auditor”.

Menurut De Angelo (1981) dalam Tjun tjun *et.al* (2012) mendefinisikan bahwa kualitas audit adalah:

“Kemungkinan (*probability*) dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya dan melaporkannya dalam laporan keuangan auditan, dimana melaksanakan tugasnya tersebut auditor berpedoman pada standar auditing dan kode etik akuntan yang relevan”.

Menurut Standar Pemeriksaan Keuangan Negara, kualitas hasil pemeriksaan adalah:

“Laporan hasil pemeriksaan yang memuat adanya kelemahan dalam pengendalian intern, kecurangan, penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan, dan ketidakpatutan, harus dilengkapi tanggapan dari pimpinan atau pejabat yang bertanggung jawab pada entitas yang diperiksa mengenai temuan dan rekomendasi serta tindakan koreksi yang direncanakan”.

Berdasarkan pendapat diatas mengenai definisi kualitas audit, dapat disimpulkan bahwa kualitas audit merupakan suatu proses untuk mengurangi ketidakselarasan informasi yang terdapat antara manajer dan para pemegang saham dengan penggunaan jasa pihak luar dalam memeriksa laporan keuangan serta memberikan pendapat bahwa laporan yang disajikan telah sesuai atau benar. Dalam pencapaian kualitas audit yang baik harus disertakan dengan mengikuti standar-standar yang ditetapkan yaitu standar umum, standar pekerjaan lapangan, dan standar pelaporan.

2.1.4.2. Standar Pengendalian Kualitas Audit

Bagi suatu kantor akuntan publik, pengendalian kualitas dari metode-metode yang digunakan untuk memastikan bahwa kantor akuntan publik telah memenuhi tanggung jawab profesionalnya kepada klien maupun pihak lain.

Menurut Rendal J. Elder, Mark S. Beasley, Alvin A. Arens dalam Amir Abadi Jusuf (2012:48) menjelaskan bahwa terdapat lima elemen pengendalian kualitas, yaitu:

- “1. Independensi, Integritas, dan Objektivitas.
Semua personel yang terlibat dalam penugasan harus mempertahankan independensi baik secara fakta maupun secara penampilan, serta mempertahankan objektivitas dalam melaksanakan tanggungjawab profesionalnya.
2. Manajemen Sumber Daya Manusia
Dalam kantor akuntan publik, kebijakan dan prosedur harus disusun supaya dapat memberikan tingkat keandalan tertentu bahwa:
 - a) Semua karyawan harus memiliki kualifikasi sehingga mampu melaksanakan tugasnya secara kompeten.
 - b) Pekerjaan kepada mereka yang telah mendapatkan pelatihan teknis secara cukup serta memiliki kecakapan.
 - c) Semua karyawan harus berpartisipasi dalam melaksanakan pendidikan profesi sehingga membuat mereka mampu melaksanakan tanggung jawab yang dibebankan kepada mereka.
 - d) Karyawan yang dipilih untuk dipromosikan adalah mereka yang memiliki kualifikasi yang diperlukan supaya menjadi bertanggung jawab dalam penyusunan berikutnya.
3. Penerimaan dan Kelanjutan Klien dan Penugasan.
Kebijakan dan prosedur harus ditetapkan untuk memutuskan apakah akan menerima klien baru atau meneruskan kerjasama dengan klien yang telah ada. Kebijakan dan prosedur ini harus mampu meminimalkan resiko yang berkaitan dengan klien yang memiliki tingkat integritas manajemen yang rendah.
4. Kinerja Penugasan dan Konsultasi
Kebijakan dan prosedur harus memastikan bahwa pekerjaan yang dilaksanakan oleh personel penugasan memenuhi standar profesi yang berlaku, persyaratan peraturan, dan mutu KAP sendiri.
5. Pemantauan Prosedur
Harus ada kebijakan dan prosedur untuk memastikan bahwa keempat unsur pengendalian mutu lainnya diterapkan secara efektif”.

Selain itu akuntan publik juga harus berpedoman pada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang ditetapkan oleh IAPI, dalam hal ini adalah standar auditing. Berikut Standar auditing menurut Standar Profesional Akuntan Publik (2011:150:2) adalah:

- “1. Standar Umum.
 - d. Audit harus dilaksanakan oleh seseorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.
 - e. Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.

- f. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan pelaporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.
2. Standar Pekerjaan Lapangan.
- a. Pekerjaan harus direncanakan dengan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.
 - b. Pemahaman yang memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
 - c. Bahan bukti kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.
3. Standar Pelaporan.
- a. Laporan audit harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan di Indonesia.
 - b. Laporan audit harus menunjukan atau menyatakan, jika ada, ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.
 - c. Pengungkapan informasi dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan audit.
 - d. Laporan audit harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat keseluruhan tidak dapat diberikan maka harus dinyatakan. Dalam semua hal yang nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, maka laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh auditor”.

2.1.4.3. Langkah-langkah Untuk Meningkatkan Kualitas Audit

Agar kepercayaan dari masyarakat tidak hilang, maka seseorang auditor harus meningkatkan kualitas auditnya. Karena dengan meningkatnya kualitas audit tersebut itu membuktikan seorang auditor mampu menyelesaikan auditnya dengan baik.

Menurut Nasrullah (2009) dalam jurnalnya menyatakan bahwa untuk meningkatkan kualitas audit maka harus mempertimbangkan beberapa hal berikut ini, yaitu :

- “1. Perlunya melanjutkan pendidikan profesionalnya bagi suatu tim audit, sehingga mempunyai keahlian dan pelatihan yang memadai untuk melaksanakan audit.
2. Dalam hubungannya dengan penugasan audit selalu mempertahankan independensi dalam sikap mental, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Sehingga ia tidak dibenarkan memihak pada kepentingan siapapun.
3. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan, auditor tersebut menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama, maksudnya petugas audit agar mendalami standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan dengan semestinya. Penerapan kecermatan dan keseksamaan diwujudkan dengan melakukan review secara kritis pada setiap tingkat supervise terhadap pelaksanaan audit dan terhadap pertimbangan yang digunakan.
4. melakukan perencanaan pekerjaan audit dengan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten maka dilakukan supervisi dengan semestinya. Kemudian dilakukan pengendalian dan pencatatan untuk semua pekerjaan audit yang dilaksanakan dilapangan.
5. Melakukan pemahaman yang memadai atas struktur pengendalian intern klien untuk dapat membuat perencanaan audit, menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
6. Memperoleh bukti audit yang cukup dan kompeten melalui inspeksi, pengamatan, pengajuan pertanyaan, konfirmasi sebagai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan pengauditan.
7. Membuat laporan audit yang menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum atau tidak. Dan pengungkapan yang informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, jika tidak maka harus dinyatakan dalam laporan audit.”

Dengan langkah-langkah yang telah disebutkan diatas, dapat disimpulkan bahwa seorang auditor harus meningkatkan pengetahuan dan keahlian yang dimiliki, sehingga dapat meningkatkan kualitas audit tersebut. Adanya atribut kualitas audit membuktikan bahwa hubungan seseorang auditor dengan pihak lain yang

berkepentingan harus terjaga, karena dengan komunikasi yang dilakukan oleh auditor dengan yang lain maka hasil audit akan berkualitas.

2.1.4.4. Dimensi Kualitas Audit

Kualitas hasil pekerjaan auditor bisa juga dilihat dari kualitas keputusan-keputusan yang diambil. Pengukuran kualitas audit memerlukan kombinasi antara proses dan hasil (Sutton, 1993 dalam Justinia Castellani, 2008).

Menurut Bedard dan Michelene (1993) dalam Hilda Rossieta (2009) ada dua pendekatan yang digunakan untuk kualitas audit yaitu:

1. *Process oriented*
2. *Outcome oriented*

Adapun uraian penjelasan dari yang disebutkan diatas yaitu:

1. *Process oriented* digunakan jika solusi dari sebuah masalah atau hasil dari sebuah pekerjaan sangat sulit dipastikan. Maka untuk menilai kualitas keputusan yang akan diambil auditor dilihat dari kualitas tahapan/proses yang telah ditempuh selama menyelesaikan pekerjaan dari awal hingga menghasilkan sebuah keputusan. Kualitas audit dapat diukur melalui hasil audit. Adapun hasil audit yang diobservasi yaitu laporan audit. Terdapat empat fase dalam laporan audit yang dikutip dari Randal J. Eldder, Mark S. Beasley, Alvin A. Arens dalam Amir Abadi Jusuf (2012:131-134) yaitu:
 - a. Fase I: Merencanakan dan merancang sebuah pendekatan audit
 - b. Fase II: Melakukan pengujian pengendalian dan pengujian substantif transaksi

- c. Fase III: Melakukan prosedur analitis dan pengujian terperinci saldo
- d. Fase IV: menyelesaikan audit dan menerbitkan suatu laporan audit

Penjelasan dari fase diatas dapat diuraikan sebagai berikut:

- a. Fase I: merencanakan dan merancang sebuah pendekatan audit. Auditor menggunakan informasi yang didapatkan dari prosedur penilaian resiko terkait dengan penerimaan klien dan perencanaan awal, memahami bisnis dari industri klien, menilai resiko bisnis klien, dan melakukan prosedur analitis pendahuluan. Auditor menggunakan penilaian materialitas, resiko audit yang dapat diterima, resiko bawaan, untuk mengembangkan keseluruhan perencanaan audit. Diakhir fase I, auditor harus memiliki suatu rencana audit dan program audit spesifik yang sangat jelas untuk audit secara keseluruhan.
- b. Fase II: melakukan pengujian pengendalian dan pengujian substantif transaksi. Pengujian pengendalian dan pengujian substantif bertujuan untuk:
 - 1. Mendapatkan bukti yang mendukung pengendalian tertentu yang berkontribusi terhadap penilaian resiko pengendalian yang dilakukan oleh auditor untuk audit atas laporan keuangan dan untuk audit pengendalian internal atas laporan keuangan dalam suatu perusahaan publik.
 - 2. Mendapatkan bukti yang mendukung ketepatan moneter dalam transaksi-transaksi.

Setelah melakukan pengujian pengendalian maka selanjutnya melakukan pengujian terperinci transaksi. Seringkali kedua jenis pengujian ini dilakukan secara simultan untuk satu transaksi yang sama. Hasil pengujian pengendalian dan pengujian substantive transaksi merupakan penentu utama dari keluasan pengujian terperinci saldo.

a. Fase III: melakukan prosedur analitis dan pengujian terperinci saldo.

Tujuan dari fase ini adalah untuk mendapatkan bukti tambahan yang memadai untuk menentukan apakah saldo akhir dan catatan-catatan kaki dalam laporan keuangan telah disajikan secara wajar. Dua kategori umum dalam prosedur di fase III:

- Prosedur analitis substantif yang menilai keseluruhan kewajaran transaksi-transaksi dan saldo-saldo akun.
- Pengujian terperinci saldo, yang mana prosedur audit digunakan untuk menguji salah saji moneter dalam saldo-saldo akun laporan keuangan.

b. Fase IV: menyelesaikan audit dan menerbitkan suatu laporan audit.

Dalam menyelesaikan audit dan menerbitkan suatu laporan audit seorang auditor melakukan:

- Pengujian tambahan untuk tujuan dan pengungkapan selama fase terkait dengan liabilitas kontejensi dan kejadian-kejadian setelah tanggal neraca. Peristiwa setelah tanggal neraca menggambarkan kejadian-kejadian yang terjadi setelah tanggal neraca, namun

sebelum penerbitan laporan keuangan dalam laporan audit yang berpengaruh terhadap laporan keuangan.

- Pengumpulan bukti akhir

Auditor harus mendapatkan bukti berikut untuk laporan seara keseluruhan selama fase penyelesaian.

- a) Melakukan prosedur analitis akhir
- b) Mengevaluasi asumsi keberlangsungan usaha
- c) Mendapatkan surat representasi klien
- d) Membaca informasi dalam laporan tahunan untuk meyakinkan bahwa informasi yang disajikan konsisten dengan laporan keuangan.
- e) Menerbitkan laporan audit

Jenis laporan audit yang diterbitkan bergantung pada bukti yang dikumpulkan dan temuan-temuan auditnya.

- f) Komunikasi dengan komite audit dan manajemen

Auditor diharuskan untuk mengkomunikasikan setiap kekurangan dalam pengendalian internal yang signifikan pada komite audit atau manajemen senior. Meskipun tidak diharuskan, auditor seringkali memberikan saran pada manajemen untuk meningkatkan kinerja bisnis mereka.

2. *Outcome oriented* digunakan jika solusi dari sebuah masalah atau hasil dari sebuah pekerjaan sudah dapat diambil dilakukan dengan cara

membandingkan solusi atau hasil yang dicapai dengan standar hasil yang telah ditetapkan sebelumnya. Kualitas keputusan audit diukur dengan:

I. Tingkat kepatuhan auditor terhadap SPAP.

Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) adalah pernyataan standar teknis yang merupakan panduan dalam memberikan jasa bagi Akuntan Publik di Indonesia. SPAP dikeluarkan oleh Dewan Standar Profesional Akuntan Publik Institut Akuntan Publik Indonesia (DSPAP IAPI).

Tipe Standar Profesional terdiri atas 5, diantaranya: Standar Auditing, Standar Atestasi, Standar Jasa Akuntansi dan Review, Standar Jasa Konsultansi, Standar Pengendalian Mutu

Kelima standar profesional di atas merupakan standar teknis yang bertujuan untuk mengatur mutu jasa yang dihasilkan oleh profesi akuntan publik di Indonesia. Seorang akuntan publik dikatakan berkualitas atas jasa yang diberikan jika ia memenuhi dan mentaati pedoman yang ada pada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP). Kepatuhan terhadap Standar Profesional Akuntan Publik oleh seorang auditor wajib dilakukan dari mulai proses hingga hasil laporan audit.

Menurut Arie Wibowo dan Hilda Rossieta (2009) Berdasarkan regulasi di Indonesia, seorang Akuntan Publik dapat diperiksa oleh pemerintah, yang dalam hal ini yaitu Pusat Pembinaan Akuntan dan Jasa Penilai. Selain itu, Akuntan Publik juga diperiksa oleh Institut Akuntan

Publik Indonesia (IAPI). Khusus untuk Akuntan Publik yang mengaudit entitas yang terdaftar di pasar modal, Akuntan Publik tersebut juga dapat diperiksa oleh Bapepam-LK. Pemeriksaan yang dilakukan oleh ketiga institusi tersebut bertujuan untuk menguji bagaimana kepatuhan Akuntan Publik terhadap Standar Profesional Akuntan Publik yang ditetapkan.

II. Tingkat spesialisasi auditor dalam industri tertentu.

Menurut Solomon *et.al* dalam Hilda Rossieta (2009) menemukan bahwa spesialis biasanya lebih sedikit melakukan kesalahan dibanding dengan auditor non spesialis. Menurut Balsam dan Krishan (2003) dalam Hilda Rossieta (2009) menemukan bahwa perusahaan yang diaudit oleh auditor spesialis memiliki nilai akrual diskrisioneer yang lebih kecil dan *earning response coefficients* yang lebih besar pada saat pengumuman laba. Auditor memiliki banyak klien dalam industri yang sama akan memiliki pengetahuan dan pengalaman yang lebih baik mengenai internal control perusahaan, resiko bisnis perusahaan, dan resiko audit pada industri tersebut. Spesialisasi auditor dalam industri tertentu membuat auditor memiliki pengetahuan dan kemampuan yang lebih memadai dibanding dengan auditor yang tidak memiliki spesialisasi.

Dunn dan Mathew (2003) dalam Hilda Rossieta (2009) menyatakan bahwa auditor yang memiliki spesialisasi di suatu industri bertujuan untuk mencapai defernisiasi produk dan memberikan kualitas

audit yang lebih tinggi. Kemampuan mereka untuk memberikan kualitas audit yang lebih tinggi berasal dari pengalaman mereka dalam melayani banyak klien dalam industri yang sama dan mempelajari praktik-praktik terbaik di suatu industri. Secara keseluruhan dalam penelitian di atas menyatakan bahwa auditor yang memiliki spesialisasi dalam industri tertentu lebih memiliki kemampuan dalam karakteristik resiko bisnis klien dibanding dengan auditor yang tidak memiliki spesialisasi.

2.1.5 Penelitian Terdahulu

Tabel 2.1

Penelitian Terdahulu

No	Peneliti	Judul Penelitian	Topik Penelitian	Persamaan Penelitian	Hasil Penelitian
1	Dityatama (2015)	<i>The Influence of Internal Auditor's Competency and Independency to the Internal Auditor's Due Professional Care and the Implication to the Internal Audit Quality</i>	<i>The purpose of this research was to examine the influence of auditor's competency and independency to the auditor's due professional care and it's impact on internal audit quality</i>	Penelitian ini sama-sama meneliti mengenai Due Professional Care dan Kualitas Audit	<i>The results showed that the competency and independency of the internal auditor's have positive influence to the internal auditor's due professional care. Furthermore, both internal auditor's competency, independency, and due professional care have a positive influence on the internal audit quality.</i>
2	Mardisar, Diani dan Ria Nelly Sari. (2007)	Pengaruh Akuntabilitas dan Pengetahuan terhadap	Menganalisis seberapa berpengaruh akuntabilitas dan	Penelitian ini sama-sama meneliti mengenai	Hasil penelitian menunjukkan bahwa ketika kompleksitas tugas rendah ,

		Kualitas Hasil Kerja Auditor	pengetahuan terhadap kualitas hasil kerja auditor	Akuntabilitas dan Kualitas Audit	akuntabilitas akan mempengaruhi kualitas pekerjaan auditor , tetapi ketika kompleksitas tugas tinggi , akuntabilitas tidak memiliki efek pada kualitas pekerjaan auditor . Selain itu, ketika kompleksitas tugas tinggi , interaksi antara Akuntabilitas dan pengetahuan memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas kerja auditor
3	Rahman, Ahmad Taufik. 2009	Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan <i>Due Professional Care</i> terhadap Kualitas Audit.	Menganalisis dan membuktikan bagaimana persepsi auditor mengenai pengaruh Kompetensi, Independensi, dan <i>Due Professional Care</i> terhadap Kualitas Audit	Penelitian ini sama-sama meneliti mengenai <i>due professional care</i> dan Kualitas Audit	Hasilnya membuktikan bahwa kompetensi, independensi, dan <i>due professional care</i> mempengaruhi kualitas audit secara parsial . Selain itu , penelitian ini membuktikan antara kompetensi, independensi, dan <i>due professional care</i> memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit
4	Elisha, M. dan Icuk, R. (2010)	Pengaruh Idependensi, Akuntabilitas, Pengalaman, dan <i>due professional care</i> Auditor terhadap Kualitas Audit.	Menunjukkan bagaimana Pengaruh Idependensi, Akuntabilitas, Pengalaman, dan <i>due professional care</i> Auditor terhadap Kualitas Audit	Penelitian ini sama-sama meneliti mengenai <i>Due Professional Care</i> dan Akuntabilitas terhadap Kualitas Audit	Hasilnya membuktikan bahwa independensi , pengalaman , <i>due professional care</i> dan akuntabilitas dipengaruhi kualitas audit secara bersamaan . Selain itu , penelitian ini membuktikan bahwa independensi , <i>due professional care</i> dan akuntabilitas

					dipengaruhi kualitas audit secara parsial, tapi pengalaman tidak mempengaruhi kualitas audit . Penelitian ini juga membuktikan bahwa independensi adalah faktor dominan yang mempengaruhi kualitas audit .
5	Saripudin, Netty Herawaty, dan Rahayu (2012)	Pengaruh Independensi, Pengalaman, <i>Due Professional Care</i> , dan Akuntabilitas terhadap Kualitas Audit	Mengetahui, menganalisis dan mendapatkan bukti empiris tentang pengaruh independensi, pengalaman, <i>due professional care</i> , dan akuntabilitas terhadap kualitas audit yang dimiliki auditor KAP	Penelitian ini sama-sama meneliti mengenai variabel <i>Due Professional Care</i> , Akuntabilitas terhadap Kualitas Audit	Menunjukkan bahwa independensi, pengalaman, <i>due professional care</i> dan akuntabilitas mempengaruhi kualitas audit secara berkelanjutan. Selain itu, penelitian ini membuktikan bahwa independensi, pengalaman dan akuntabilitas secara parsial mempengaruhi kualitas audit akan tetapi <i>due professional care</i> tidak berpengaruh pada kualitas audit.
6	Dini Mustikawati (2013)	Pengaruh etika profesional, akuntabilitas, kompetensi dan <i>due professional care</i> terhadap kualitas audit	Menguji dan menganalisis pengaruh etika profesional, akuntabilitas, kompetensi dan <i>due professional care</i> terhadap kualitas audit.	Penelitian ini sama-sama meneliti mengenai <i>Due Profesional Care</i> dan Akuntabilitas terhadap Kualitas Audit	Didapat bahwa nilai koefisien determinasi R ² (R Square) yaitu sebesar 0,691 menunjukkan bahwa etika profesional, akuntabilitas, kompetensi, dan <i>due professional care</i> mampu menjelaskan kualitas audit sekitar 69,1%, sedangkan sisanya sebesar 30,9% dijelaskan oleh variabel lain diluar penelitian ini. Sedangkan berdasarkan uji hipotesis didapat bahwa etika profesional,

					akuntabilitas, kompetensi dan <i>due professional care</i> berpengaruh terhadap kualitas audit.
--	--	--	--	--	---

2.2 Kerangka Pemikiran

2.2.1 Pengaruh Due Profesional Care terhadap Kualitas Audit

Due professional care merupakan hal yang penting yang harus diterapkan setiap akuntan publik dalam melaksanakan pekerjaan profesionalnya agar dicapai kualitas audit yang memadai.

Mengenai keterkaitan antara prinsip *due professional care* terhadap kualitas audit menurut Alvin A. Arens, Mark S. Beasley dan Randal J. Elder (2012: 43) menjelaskan bahwa:

“Kecermatan seorang auditor merupakan profesional yang bertanggung jawab melaksanakan tugasnya dengan cermat dan seksama (*due professional care*) yang mencakup mengenai kelengkapan dokumentasi audit, kecukupan bukti audit, serta ketepatan laporan audit”.

Menurut I Gusti Agung Rai dalam buku Audit Kinerja pada Sektor Publik (2008:51) dapat dijelaskan hubungan *due professional care* terhadap kualitas audit yaitu:

“Dasar pemikiran dari standar umum ketiga yaitu, dalam pelaksanaan audit serta penyusunan laporan hasil audit, auditor wajib menggunakan kemahiran dan profesionalnya secara cermat dan seksama (*due professional care*) ”

Adapun menurut Kopp, Morley, dan Rennie dalam Mansur (2007) membuktikan bahwa:

“Masyarakat mempercayai laporan keuangan jika auditor telah menggunakan sikap skeptisisme profesionalnya (*professional skepticism*) dalam proses pelaksanaan audit”.

Hal ini sama dengan penelitian yang dilakukan Nearon dalam Mansur (2007) juga menyatakan hal serupa bahwa jika auditor gagal dalam menggunakan sikap skeptisisme atau penerapan sikap skeptisisme yang tidak sesuai dengan kondisi pada saat pemeriksaan, maka opini audit yang diterbitkannya tidak berdaya guna dan tidak memiliki kualitas audit yang baik.

Adapun penelitian Rahman dalam Singgih dan Bawono (2010) memberikan bukti empiris bahwa *due professional care* merupakan faktor yang paling berpengaruh terhadap kualitas audit.

Berdasarkan uraian di atas dapat disimpulkan bahwa kecermatan dan keseksamaan menurut auditor untuk melaksanakan skeptisme profesional, yaitu suatu sikap auditor yang berpikir kritis terhadap bukti audit dengan selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi terhadap bukti audit tersebut. Penggunaan dengan cermat dan seksama memungkinkan auditor untuk

memperoleh keyakinan yang memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan maupun kecurangan. Kedua hal tersebut dapat mendorong auditor untuk dapat menghasilkan hasil audit yang berkualitas.

2.2.2 Pengaruh Akuntabilitas terhadap Kualitas Audit

Dalam buku Alvin A. Arens, Mark S. Beasley dan Randal J. Elder yang dialih bahasakan oleh Amir A. Jusuf (2012:105) menjelaskan bahwa:

“Akuntan publik, sebagai profesional, mengakui adanya pertanggungjawaban (akuntabilitas) kepada masyarakat, klien, serta rekan praktisi, termasuk perilaku yang terhormat, meskipun itu berarti pengorbanan diri. Alasan utama dalam peningkatan perilaku profesional yang tinggi oleh seorang auditor adalah kebutuhan akan kepercayaan publik atas kualitas jasa yang diberikan oleh profesi, tanpa memandang individu yang menyediakan jasa tersebut. Bagi akuntan publik, kepercayaan klien dan pemakai laporan keuangan eksternal atas kualitas audit dan jasa lainnya sangatlah penting.”

Menurut I Gusti Agung Rai dalam buku Audit Kinerja pada Sektor Publik (2008:29) dapat dijelaskan keterkaitan antara akuntabilitas terhadap kualitas audit yaitu:

“Audit berkaitan erat dengan akuntabilitas dan attestasi. Akuntabilitas berkaitan dengan kewajiban pihak dalam organisasi untuk melaporkan pertanggungjawabannya kepada pihak eksternal atau pihak lain dengan kewenangan yang lebih tinggi. Dalam menjamin kualitas hasil audit tersebut, dibutuhkan auditor yang independen”.

Diani dan Ria (2007) dalam William Jefferson Wiratama (2015) menyebutkan tanggung jawab (akuntabilitas) auditor dalam melaksanakan audit akan mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan. Akuntan yang memiliki

kesadaran akan pentingnya peranan akuntan bagi profesi dan masyarakat, ia akan melakukan pekerjaannya dengan sebaik mungkin.

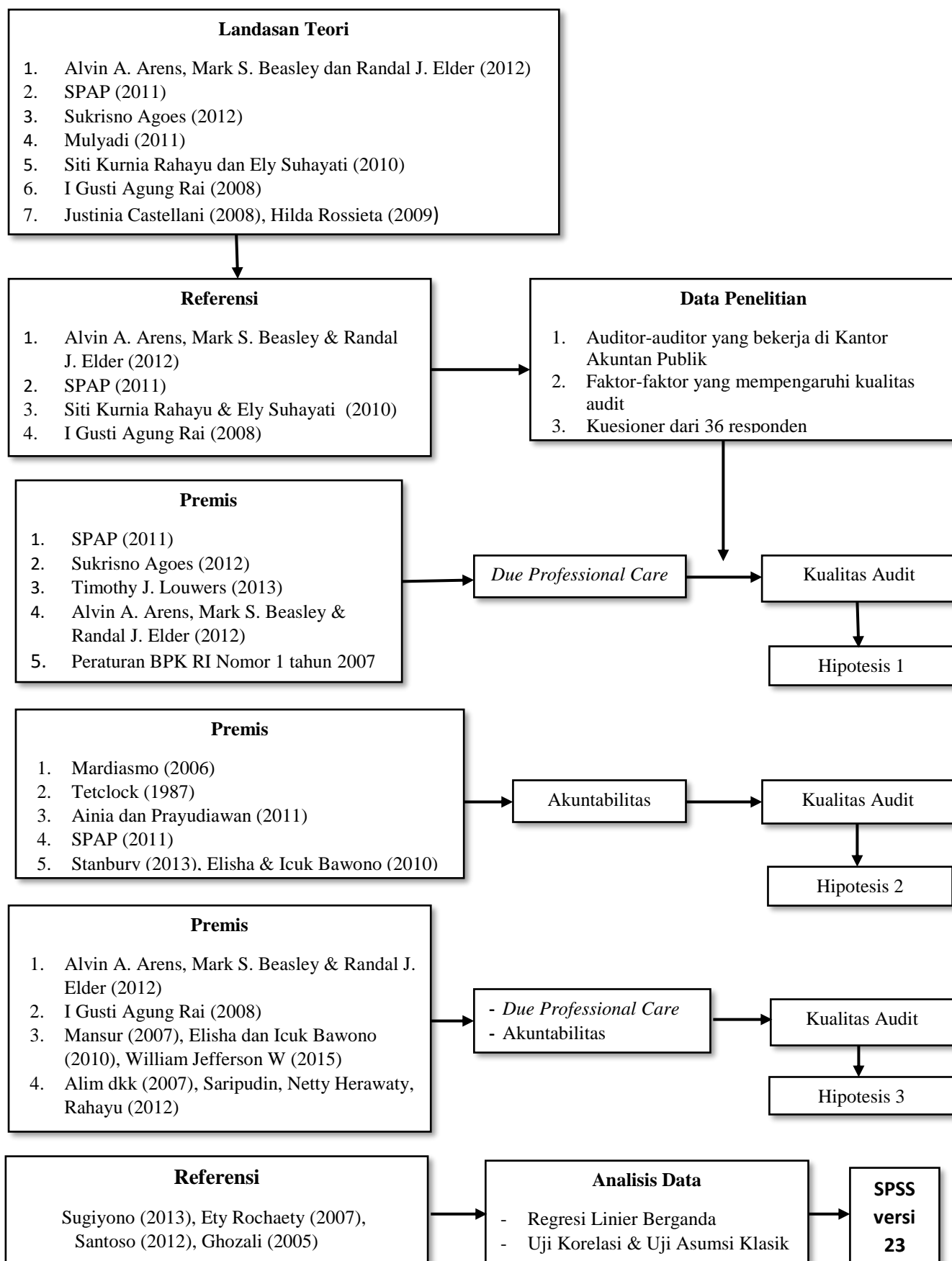
2.2.3 Pengaruh Due Professional Care, dan Akuntabilitas terhadap

Kualitas Audit

Nearon (2005) dalam Mansur (2007) juga menyatakan hal serupa bahwa jika auditor gagal dalam menggunakan sikap skeptis atau penerapan sikap skeptis yang tidak sesuai dengan kondisi pada saat pemeriksaan, maka opini audit yang diterbitkan tidak berdaya guna dan tidak memiliki kualitas audit yang baik.

Nugrahaningsih (2005) dalam Alim dkk (2007) mengatakan bahwa akuntan memiliki kewajiban untuk menjaga standar perilaku etis tertinggi mereka kepada organisasi dimana mereka berlandung, profesi mereka, masyarakat dan pribadi mereka sendiri dimana akuntan mempunyai tanggung jawab menjadi kompeten dan berusaha menjaga integritas dan obyektivitas mereka.

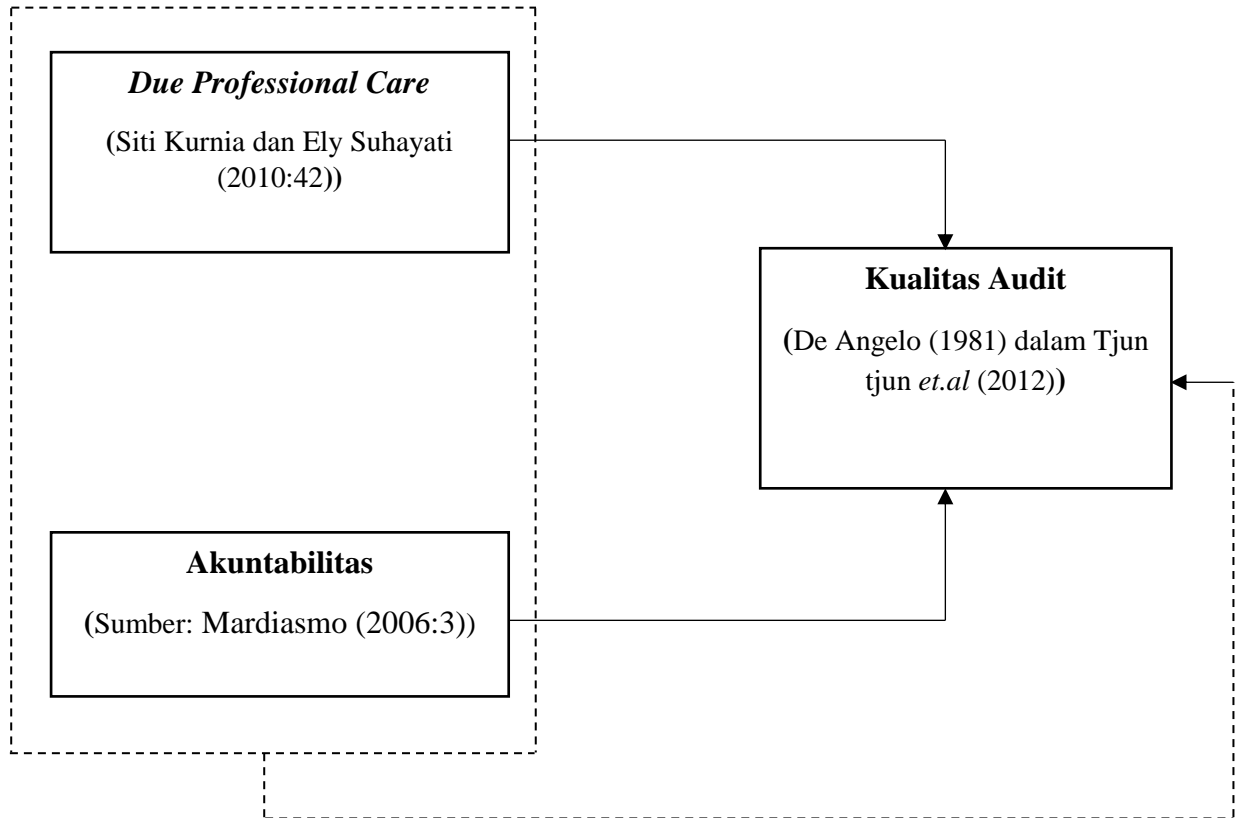
Kepercayaan yang besar dari pemakai laporan keuangan auditan dan jasa lainnya yang diberikan oleh akuntan publik inilah yang akhirnya mengharuskan akuntan publik memperhatikan kualitas audit yang dihasilkannya. (Saripudin, Netty Herawaty, Rahayu, 2012)



Gambar 2.1

Kerangka Pemikiran Penelitian Secara Keseluruhan

2.2.4 Hubungan Antar Variabel (Paradigma Penelitian)



Gambar 2.2
Paradigma Penelitian

2.3 Hipotesis

Pengertian Hipotesis menurut Sugiyono (2013) yaitu:

“Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan penelitian, dimana rumusan masalah penelitian telah dinyatakan dalam bentuk kalimat pertanyaan. Dikatakan sementara bahwa jawaban yang diberikan yang diberikan baru berdasarkan teori yang relevan, belum didasarkan pada fakta-fakta empiris yang diperoleh melalui pengumpulan data. Jadi, hipotesis juga dapat dinyatakan sebagai jawaban teoritis terhadap rumusan masalah penelitian, belum jawaban empirik”.

Berdasarkan uraian kerangka pemikiran diatas dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

- H1 : *Due Professional Care* berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit
- H2 : Akuntabilitas berpengaruh signifikan terhadap kualitas
Audit
- H3 : *Due Professional Care* dan Akuntabilitas berpengaruh signifikan terhadap
Kualitas Audit